

Окрім того, одним з етапів процесуальної діяльності суду із встановлення обґрунтованості даних податкового обліку може бути встановлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг) і господарською діяльністю платника податку. Необхідно зауважити, що відповідно до пункту 198.3 статті 198 Податкового кодексу України податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи) у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Тобто, необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності.

З огляду на викладене, витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість мають бути фактично здійснені і підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків.

Водночас, за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі, якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку, відповідні суми не можуть включатися до складу витрат для цілей оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість навіть за наявності формально складених, але недостовірних документів, або сплати грошових коштів.

Журавель М. В.

Одеський національний університет ім. І.І. Мечникова, докторант кафедри адміністративного і господарського права, кандидат юридичних наук

ОЗНАКИ ПРАВОВИХ АКТІВ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

Серед загальної системи вимог до правових актів державного управління (підзаконність, офіційність, правомочність, імперативність та належне юридичне оформлення) розглянемо лише ті, що належать до групи

основних і стосуються не так юридичної форми, як тих сутнісних ознак, які дають змогу встановити якісні властивості зазначених актів. Щодо юридичної форми правових актів державного управління, то вона вже знайшла своє доволі чітке врегулювання. Так, наприклад, якщо розглядати такі нормативно-правові акти, як постанови уряду, то вони складаються з таких структурних елементів, як назва, вступна частина, постановляюча частина, додатки (у разі потреби), підпис та мають такі реквізити: порядковий реєстраційний номер, місце і дата прийняття. При цьому постановляюча частина повинна містити в собі: а) нормативні положення, правові норми; б) конкретні правила поведінки суб'єктів суспільних відносин, що становлять предмет правового врегулювання цією постановою; в) визначення виду і міри негативних правових наслідків недотримання цих правил (зокрема юридичної відповідальності); г) умови та порядок дії інших нормативних актів або їх окремих норм, які врегульовують інші правовідносини і спрямовані на вирішення питань, що виникають у зв'язку з набранням чинності цією постановою; д) у разі потреби – посилення на додатки; е) норми, пов'язані з набранням чинності постановою або її окремими положеннями, та у разі потреби – перелік суб'єктів контролю за її виконанням, приписи про необхідність прийняття нових актів тощо. Водночас проекти постанов Кабінету Міністрів України відповідно до Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» підлягають опрацюванню з урахуванням *acquis communautaire* (обов'язковому опрацюванню з дотриманням цієї вимоги підлягають проекти постанов у разі, коли цей проект за предметом правового регулювання належить до сфер, правовідносини в яких регулюються правом Європейського Союзу).

Як правило, першою і найбільш характерною ознакою правових актів державного управління є те, що всі вони мають яскраво виражений підзаконний характер. Це означає, що всі правові акти державного управління видаються виключно на основі Конституції України, законів держави і відповідно до актів вищестоящих органів виконавчої влади. Часто ця вимога набуває своєї формально-юридичної фіксації й у самому правовому акті державного управління. Загалом підзаконний характер правових актів державного управління впливає із загальних властивостей самої виконавчої влади, яка за своїм функціональним призначенням спрямована на виконання Конституції та законів держави. Втім, варто наголосити на цьому моменті, оскільки доволі часто причиною незадовільної якості правових актів державного управління є саме їх невідповідність як Конституції, так і чинному законодавству. Зрозуміло, що у випадку, якщо йдеться про відповідність окремих актів державного управління Конституції України, діє норма ст. 150 Конституції України, яка вказує, що до повноважень Конституційного Суду України належить вирішення питань про відповідність Конституції України (конституційність), у тому числі актів

Президента України та актів Кабінету Міністрів України. Але при цьому не можна забувати й про те, що, крім актів Кабінету Міністрів України, органами виконавчої влади видається велика кількість правових актів управління. У цьому сенсі дуже важливим стає прийняття спеціального закону, який чітко внормував би порядок видання нормативно-правових актів в Україні та встановив гарантії забезпечення їх підзаконного характеру. Таким законом міг би стати Закон України «Про нормативно-правові акти», проект якого свого часу вже було розроблено у Верховній Раді України, але так і не було прийнято. Указуючи на підзаконний характер правових актів державного управління, варто пам'ятати ще про один аспект цієї проблеми. Річ у тому, що, наголошуючи на цій властивості та вимозі, йдеться не лише про дотримання відповідності нижчих правових актів вищим, а й про збереження системного характеру нормотворчої діяльності органів виконавчої влади в цілому. У цьому сенсі всі правові акти державного управління повинні прийматися на основі Програми діяльності Кабінету Міністрів України, щорічної Державної програми економічного і соціального розвитку України, законів України, актів та доручень Президента України. До речі, ця норма міститься і в Тимчасовому регламенті Кабінету Міністрів України, де зазначається, що за пропозиціями міністерств, інших центральних органів виконавчої влади Мінюстом щороку формується орієнтовний план законопроектної роботи на наступний рік. Зазначені пропозиції готуються з урахуванням відповідних положень законів України, актів та доручень Президента України, актів Кабінету Міністрів та планів законотворчої діяльності Верховної Ради і повинні містити: а) назву законопроекту; б) обґрунтування необхідності прийняття закону (його цілі, загальна характеристика, основні положення, а також положення Програми діяльності Кабінету Міністрів України, на виконання яких спрямовується законопроект); в) обґрунтування необхідності розроблення концепції законопроекту та термін її подання до Кабінету Міністрів; г) перелік центральних органів виконавчої влади, установ та організацій, які пропонується залучити до розроблення законопроекту; д) термін подання законопроекту Кабінетові Міністрів.

Іншою характерною ознакою правових актів державного управління є їх імперативний характер. Як правило, суть цієї ознаки тлумачиться як зобов'язання всіх осіб, до кого спрямовуються зазначені управлінські акти, їх виконувати. Причому в самих правових актах державного управління чітко вказуються як суб'єкти, на які покладаються певні обов'язки, так і ті дії, що їм необхідно вчинити. При цьому в самих актах державного управління можуть міститися норми, які передбачають установлення фіксованих заходів відповідальності у разі ігнорування відповідними особами цих актів, їх недотримання, перешкоджання їх реалізації або їх неналежному виконанню. Втім, як свідчить досвід адміністративно-правового розвитку України, доволі часто спостерігається виникнення розбіжності між вимогою імперативності правових актів державного управління та її

об'єктивним забезпеченням. У зв'язку з цим яскравою ілюстрацією є поява цілої низки актів державного управління, спрямованих на встановлення додаткових інститутів контролю або прийняття додаткових мір щодо контролю за дотриманням вимоги обов'язкової реалізації тих чи інших правових актів державного управління. Повноваження контролю за забезпеченням імперативності правових актів управління покладено на уряд, причому перелік для розгляду на засіданнях Кабінету Міністрів питань, пов'язаних з виконанням Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів, а також із звітуванням керівників органів (організацій) про результати діяльності цих органів (організацій), формується на квартал Міністром Кабінету Міністрів за пропозиціями Прем'єр-міністра, Першого віце-прем'єр-міністра, віце-прем'єр-міністрів і затверджується розпорядженням Кабінету Міністрів. Як свідчить досвід сучасної України, зазначена проблема не лише є невирішеною, а й багато в чому стан забезпечення вимоги імперативності правових актів державного управління погіршився. Причому в окремі періоди (маються на увазі насамперед кінець 2005 – початок 2006 р.) відсутність надійних механізмів забезпечення імперативності правових актів державного управління призвела до формування об'єктивної загрози всій системі виконавчої влади в цілому, а також стабільності забезпечення прав і свобод людини та громадянина в Україні (у першу чергу – права на гідне існування та на достатній життєвий рівень для себе і своєї родини).

Нарешті, останньою принциповою ознакою правових актів державного управління, яка дає змогу оцінювати якість їхнього впливу на формування і розвиток адміністративно-правових відносин, є вимога правомочності зазначених управлінських актів. Подекуди можна зустріти тезу про тотожність вимоги правомочності ознаці підзаконності правових актів державного управління. Але, думається, такий висновок є некоректним за тієї причини, що під правомочністю мається на увазі не відповідність актів управління вищестоящим нормативно-правовим актам, а насамперед ті властивості, що пов'язані із їх виданням. У цьому сенсі граничної ваги набуває те, щоб кожен конкретний правовий акт державного управління приймався належним органом виконавчої влади відповідно до характеру та в межах наданої йому компетенції. Тобто в правових документах, що регламентують діяльність органів виконавчої влади, завжди містяться норми, які наділяють зазначені органи нормотворчими повноваженнями. У цьому аспекті стає цілком очевидною потреба чіткого визначення повноважень тих чи інших органів виконавчої влади, оскільки майже в усіх без винятку випадках встановлення правомочності актів державного управління пов'язано із визначенням компетенції та прав, що надаються конкретним органам виконавчої влади. З цієї точки зору недотримання вимоги правомочності правових актів державного управління поставатиме водночас і як порушення компетенції тих органів виконавчої влади, які ці акти видали.